

ISU PASCA IMPLEMENTASI PSAK 73 DARI SUDUT PANDANG EKSTERNAL AUDIT

Trisha Thalia

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia

trisha.thalia@ui.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 13 Desember 2022

Disetujui : 20 Desember 2022

Dipublikasi : 1 April 2023

ABSTRACT

This study aims to identify post-implementation issues of PSAK 73 in companies in Indonesia from 2020, through the perspective of a public accounting firm, KAP XYZ, and provide solutions to issues that still arise until 2022, which is the third year of PSAK 73 implementation. The implementation of PSAK 73, which began in 2020, has forced many companies in Indonesia to adapt their lease contracts and calculations related to their leases. The significant change from PSAK 30 to PSAK 73 caused a lot of confusion and errors in its application to companies in Indonesia. This research was conducted at one of the top ten public accounting firms in Indonesia, where most clients of the public accounting firm have an obligation to apply PSAK 73. The research instruments used in this study include in-depth interviews. The data analysis used in this research is descriptive analysis, with an inductive approach. The results of this study shows that there are many issues that occurred in the first year of implementation of PSAK 73 on KAP XYZ clients, where most clients did not correctly implement PSAK 73 in the first year. In addition, many clients make contract amendments to avoid the application of PSAK 73. Auditors from KAP XYZ were consulting and guiding clients in implementing PSAK 73 on their financial statements since 2020 until present time, to minimize similar miscalculations to happen in the following years.

Keywords: PSAK, Audit, PSAK 73, Lease Contract, PSAK Implementation.

PENDAHULUAN

PSAK 73, yang mengatur tentang sewa, diadopsi dari standar *IFRS 16 Leasing*. Mengikuti Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), PSAK 73 mendefinisikan prinsip pengakuan, pengukuran, pengakuan dan pengungkapan sewa. Tujuan penerapan PSAK 73 adalah untuk memastikan bahwa penyewa dan penyewa dapat memberikan informasi relevan yang mewakili transaksi yang sah. Informasi yang direferensikan dapat memberikan dasar bagi pengguna laporan keuangan untuk mengevaluasi dampak transaksi sewa terhadap posisi keuangan dan hasil operasi perusahaan terkait (IAI, 2022).

Berdasarkan Kieso (2010), penyewa dapat memperoleh manfaat sewa seperti pembiayaan suku bunga tetap, perlindungan terhadap risiko dan keusangan, fleksibilitas dan ekonomi. Selain itu, sewa juga dapat menjadi cara bagi entitas terkait untuk mengelola pembiayaan di luar neraca (*off-balance sheet*), karena entitas dalam mencatat kontrak sewa dalam sewa operasi, di mana dalam sewa operasi, entitas dapat menggunakan aset tanpa perlu memasukan aset tersebut ke dalam neraca keuangan entitas. Sewa pembiayaan mensyaratkan aset dan kewajiban sewa guna dikapitalisasi dalam sewa. Hal ini menyebabkan laporan keuangan tidak akurat karena tidak mencerminkan posisi keuangan entitas yang sebenarnya. PSAK 30 memberikan opsi kepada entitas untuk menyajikan sewa sebagai sewa pembiayaan atau sewa lainnya, konsisten dengan

kebijakan dan kebutuhan entitas. Sewa Pembiayaan diakui dalam PSAK 30 ketika risiko dan manfaat penggunaan aset cukup dialihkan dan sewa non-keuangan menjadi sewa lainnya (IAI, 2016).

Salah satu tujuan auditor eksternal adalah untuk memastikan bahwa laporan keuangan Perusahaan telah sesuai dengan standar, peraturan dan hukum yang berlaku di Republik Indonesia. Oleh karena itu, auditor eksternal harus membantu memastikan bahwa penyajian laporan keuangan perusahaan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Oleh karena itu, KAP harus lebih memperhatikan penerapan prosedur audit, khususnya terkait penerapan PSAK 73 untuk memastikan bahwa penerapan tersebut konsisten dengan PSAK dan memungkinkan auditor untuk mengungkap masalah terkait PSAK 73.

Menurut studi yang dilakukan oleh Fauzi, 60% perusahaan publik Indonesia terkena dampak penerapan PSAK 73, dimana 32 perusahaan publik Indonesia harus menyesuaikan sewa pembiayaan tanpa modal (Fauzi, 2021). Pada saat yang sama, 28% harus mengubah neraca awal perusahaan mereka dan menerapkan PSAK 73 lebih awal. Selain itu, penerapan PSAK 73 terbukti meningkatkan agresivitas pajak perusahaan (Harwoko, 2022). Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini bertujuan untuk mengkaji secara lebih komprehensif isu-isu terkait penggunaan PSAK 73 dari perspektif reviewer eksternal. Pada tahun pertama implementasi yaitu pada tahun 2020, akan dilakukan survei untuk mengidentifikasi masalah implementasi yang akan dipertimbangkan pada tahun 2021, dan apakah masalah ini telah terselesaikan, masih terjadi, atau menimbulkan masalah baru pada tahun 2022. Masalah implementasi ditinjau dari sudut pandang auditor eksternal, karena auditor eksternal merupakan entitas eksternal yang bertugas memastikan laporan keuangan perusahaan disajikan secara akurat dan sesuai dengan standar dan peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia. Oleh karena itu, auditor dapat menunjukkan tren pertanyaan setelah penerapan PSAK 73 pada perusahaan industri yang berbeda. KAP yang diteliti adalah KAP XYZ. KAP XYZ adalah salah satu dari 10 KAP teratas di Indonesia dengan ratusan klien dari berbagai industri. Survei terhadap KAP XYZ untuk mencerminkan permasalahan pasca implementasi yang paling umum terjadi di berbagai industri di Indonesia.

Berdasarkan hasil penelitian sebelumnya, maka tujuan penelitian penelitian ini adalah untuk mengidentifikasi permasalahan yang muncul dari sudut pandang auditor eksternal ketika menerapkan PSAK 73 pada perusahaan di berbagai sektor. Permasalahan yang muncul sudah terlihat sejak tahun pertama pelaksanaan yaitu dari tahun 2020, dan menunjukkan apakah masalah tersebut telah diselesaikan atau apakah masalah baru telah muncul di tahun-tahun mendatang.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Penelitian Terdahulu

Pada jurnal yang ditulis oleh Oyewo (2020) ditulis bahwa tantangan utama bagi entitas adalah mengukur nilai wajar aset yang mereka miliki, karena banyak karyawan yang tidak terbiasa dengan metodologi IFRS 13, pengukuran nilai wajar auditor, perusahaan memanipulasi laporan keuangan pasca implementasi atau menggunakan metode penilaian yang tidak sesuai dengan IFRS 13. Studi jurnal ini menggunakan metode kuantitatif berdasarkan perspektif auditor eksternal di Nigeria. Selama penelitian, peneliti melakukan penelitian terhadap beberapa KAP, membagi KAP menjadi beberapa kategori yang dibagi lagi berdasarkan jumlah rekanan, misal. B. Pemilik Tunggal (1 mitra), Usaha Kecil (2-4 mitra), Bisnis Menengah Besar (5-9 mitra, Bisnis Besar (10+ mitra)) Peneliti kemudian mengambil beberapa sampel dari setiap kategori dan menganalisis setiap pelanggan di KAP. Dari penelitian ini dapat disimpulkan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap pemahaman IFRS 13, namun hanya berpengaruh pada kategori industri klien sendiri, dimana KAP BIG 4 memiliki klien di industri yang lebih bervariasi dibandingkan KAP non-BIG 4.

Artikel yang ditulis oleh Ramli (2021) menjelaskan bahwa masalah dalam penerapan pengukuran *Future Value* (FV) adalah pentingnya pengukuran FV dan hierarki level pengukuran, terutama masalah yang terkait dengan pengukuran FV dibahas, seperti dari sudut pandang syariah. Studi ini memberikan wawasan yang berharga tentang isu-isu terkait adopsi IFRS 13, khususnya instrumen keuangan di Malaysia. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan penelitian kualitatif dimana peneliti mewawancarai narasumber yang relevan seperti peneliti, mitra audit internasional, firma audit publik, otoritas akuntansi Malaysia, CEO perusahaan, CFO bank syariah terkenal di Malaysia, dan CFO di industri takaful. Pada dasarnya, penelitian ini menyoroti tantangan yang dihadapi dalam menerapkan pengukuran nilai wajar dalam kaitannya dengan Lembaga Keuangan Islam (LKI). Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode penelitian kualitatif, yaitu metode wawancara dimana peneliti melakukan wawancara dengan berbagai narasumber, yang menjadi dasar peneliti memperoleh informasi untuk melakukan penelitian. Sebelum melakukan wawancara, peneliti menetapkan tujuan untuk melakukan penelitian, berdasarkan pertanyaan wawancara yang diajukan.

Pada jurnal yang ditulis oleh Rudžionienė (2022) ini menjelaskan hubungan antara penerapan standar IFRS dan penurunan laba. Hasil penelitian menunjukkan bahwa adopsi IFRS disertai dengan penurunan matrik profitabilitas (ROA, ROE, *gross margin*, *net profit margin*) dan metrik likuiditas (*current ratio* dan *quick ratio*), namun tidak ada perubahan yang signifikan. *Leverage ratio* ketergantungan finansial, rasio utang) bervariasi dalam berbagai cara: Rasio aset keuangan turun signifikan secara statistik, sementara rasio utang meningkat signifikan. Membandingkan hasil yang diperoleh dengan hasil penelitian lain, terlihat bahwa hasil yang serupa hanya diperoleh dengan tingkat daya ungkit. Penelitian ini menggunakan metode penelitian analisis komparatif dimana peneliti membandingkan penelitian sejenis atau perusahaan yang berbeda untuk memastikan validitas hasil penelitian yang diperoleh peneliti. Penelitian ini menggunakan metode penelitian analitik komparatif dimana peneliti membandingkan penelitian sejenis atau perusahaan yang berbeda untuk memastikan bahwa hasil penelitian yang diperoleh peneliti adalah valid.

Penelitian ini berkaitan dengan PSAK 73 karena standar akuntansi yang digunakan di Indonesia adalah PSAK. Sama seperti penelitian Ramli, penulis menggunakan metode kualitatif yaitu wawancara, dan mencari efek yang dapat terjadi dari perspektif KAP, KAP XYZ. Pada jurnal yang ditulis oleh Oyewo, peneliti akan meneliti apakah efek yang sama juga dapat terjadi pada pertanyaan tentang penerapan PSAK 73 di Indonesia mulai tahun 2020. Penulis juga membandingkan perilaku pelanggan terutama saat menulis kontrak, seperti yang tertulis di buku harian Rudžionienė (2022). Dalam Proses Penelitian ini, digunakan metode studi kasus deskriptif sebagai metode penelitian, dengan menggunakan metode studi kasus, dengan pendekatan kualitatif untuk mengetahui isu pasca implementasi PSAK 73 pada perusahaan di Indonesia.

Pengembangan Hipotesis

Fokus dari penelitian adalah untuk mengidentifikasi isu yang disebabkan oleh penerapan PSAK 73 di perusahaan industri yang berbeda, melalui sudut pandang auditor eksternal. Penelitian akan dimulai dengan mengidentifikasi isu sejak tahun pertama pelaksanaan, yaitu pada tahun 2020, dan apakah masalah tersebut selesai pada tahun 2021 dan 2022, atau justru menimbulkan masalah baru. Tujuan utama penelitian ini antara lain untuk mengidentifikasi permasalahan pasca implementasi PSAK 73 yang diobservasi oleh KAP XYZ pada klien KAP, sejak tahun 2020.

METODE PENELITIAN

Studi kasus dapat digunakan untuk menghasilkan dan menguji hipotesis (Yin, 2003). Selain itu, metode studi kasus juga dapat diklasifikasikan sebagai strategi penelitian, yaitu penelitian empiris, untuk mempelajari fenomena dalam setting dunia nyata. Metode studi kasus dapat menggunakan berbagai sumber dan perkembangan untuk memberikan bukti kualitatif yang sebelumnya dapat diklasifikasikan sebagai proporsi teoritis. Studi kasus sendiri dapat menggunakan pendekatan kualitatif atau kuantitatif.

Penelitian ini menggunakan metode studi kasus deskriptif. Penulis melakukan investigasi menggunakan metode studi kasus dengan menggunakan pendekatan kualitatif untuk mendapatkan informasi yang lebih mendalam dan memperoleh bukti permasalahan setelah penerapan PSAK 73 dari KAP setelah tahun 2020 dari perspektif KAP XYZ.

Metode analisis yang digunakan adalah pendekatan kualitatif dengan pendekatan induktif, yang dimulai dengan menganalisis fakta dan bukti dari penelitian yang dilakukan dan merumuskannya menjadi kesimpulan atau generalisasi (Ken Manktelow, 2012). Pendekatan induktif memeriksa data melalui proses pencarian dari fakta yang sedang berlangsung. Tujuan dari penggunaan pendekatan induktif adalah untuk memperlakukan data mentah dalam bentuk ringkasan yang ringkas, untuk membangun hubungan yang jelas antara tujuan penelitian dan wawasan yang berasal dari data penelitian, dan untuk membangun kerangka struktural yang jelas atau untuk mengembangkan proses. Pendekatan induktif menyediakan cara sistematis untuk menganalisis data kualitatif yang mengarah pada hasil akhir yang valid. Ketika melakukan penelitian induktif, pertama-tama kita mengumpulkan data kualitatif melalui wawancara. Data tersebut kemudian diolah dengan menggunakan pendekatan induktif. Disana, hasil penelitian dirangkum dalam sebuah kesimpulan. Dengan kata lain, menggambarkan isu pasca implementasi PSAK 73 dari perspektif KAP XYZ.

Ada enam kategori alat survey (Birmingham, Wilkinson, 2018), yaitu kuesioner, wawancara, analisis konten, *focus group discussion* (FGD) dan meneliti seseorang dari perkataan dan perilaku. Wawancara digunakan sebagai alat penelitian dalam penelitian ini. Wawancara kualitatif adalah jenis kerangka kerja yang tidak hanya mendokumentasikan praktik dan standar tetapi juga mencapai subjek penelitian, menantang subjek penelitian, dan memperkuatnya. Ada berbagai jenis struktur wawancara investigasi, termasuk wawancara terstruktur, semi-terstruktur, dan investigasi mendalam (*In-depth Interview*) (Oakley, 1998). Wawancara yang dilakukan untuk penelitian ini adalah wawancara mendalam.

Adapun tahapan penelitian yang akan dilakukan sebagai berikut:

1. Pelaksanaan Wawancara: Setelah pengumpulan data sekunder, akan dilakukan diskusi bersama dengan pengelola KAP untuk mempersiapkan pertanyaan wawancara mendalam. Setelah pertanyaan wawancara telah selesai disusun, akan dilakukan wawancara mendalam dengan team leader KAP XYZ, manajer dan mitra kerja.
2. Analisis Hasil Wawancara : Setelah mengumpulkan data dari wawancara, penulis melakukan analisis data dengan menggunakan pendekatan induktif.
3. Kesimpulan Studi : Setelah melakukan analisis , kami merangkum temuan survei 2020 tentang isu-isu terkait penerapan PSAK 73 di perusahaan Indonesia dari perspektif KAP.

Penelitian ini menggunakan jenis data kualitatif, dan diambil dari data primer dan juga sekunder. Data kualitatif adalah data yang bersifat verbal dan bukan berupa angka. Data primer dapat didefinisikan sebagai data yang diperoleh oleh peneliti secara langsung dari sumber yang tersedia. Data primer yang digunakan diambil oleh peneliti melalui proses wawancara dan penyebaran kuesioner, sedangkan data sekunder yang digunakan oleh peneliti adalah data berupa laporan keuangan entitas, laporan internal entitas, dan dokumen lain yang relevan untuk jawaban penelitian.

Cabang KAP XYZ memiliki 4 tim audit yang terdiri dari 31 auditor, 4 ketua tim audit, 2 manajer senior dan 1 partner. Dua manajer senior akan diwawancarai untuk menentukan perusahaan mana yang cocok untuk penelitian dan untuk menjawab pertanyaan wawancara. Setelah mewawancarai dua manajer, peneliti juga mewawancarai empat pemimpin tim audit. Pemilihan sumber daya KAP XYZ didasarkan pada *Standard Operational Procedure* (SOP) KAP. Berikut adalah SOP kegiatan audit di KAP XYZ:

1. Klien membuat kesepakatan dan bernegosiasi dengan partner KAP tentang layanan yang akan diberikan, biaya audit, dan tenggat waktu audit.
2. Setelah kesepakatan disetujui oleh kedua belah pihak, partner akan mendiskusikan dengan dua manajer dan senior tim yang paling sesuai untuk menerima klien terkait.
3. Setelah ditugaskan ke tim, pengerjaan audit akan dilakukan. Sebagai bagian dari audit, setiap langkah proses audit yang dilakukan ditinjau oleh seorang pemimpin tim untuk memastikan bahwa setiap langkah telah dilakukan dengan baik dan benar.
4. Setelah draft audit selesai, salah satu manajemen senior kami akan melakukan tinjauan kualitas untuk memastikan bahwa laporan audit sesuai dengan kualitas CAP XYZ. Jika dianggap tepat, kami menandatangani pendapat dan membuat laporan audit tersedia untuk klien.

Berdasarkan SOP, peneliti mewawancarai dua manajer senior dan empat tim audit untuk menemukan masalah terkait penerapan PSAK 73 dari semua pelanggan CAP XYZ. Hasil wawancara dirangkum dan dianalisis menggunakan pendekatan induktif untuk menarik kesimpulan tentang isu-isu pasca implementasi PSAK 73. Saat mengumpulkan data, penulis menghormati etika penelitian dan standar etika, serta integritas data, dan semua data dan analisis yang digunakan dijamin validitas dan kerahasiaannya. Analisis data adalah proses penentuan urutan, struktur dan makna data yang dikumpulkan dalam melakukan penelitian (Wahyuni, 2015).

Dalam penelitian ini, penulis menggunakan teknik analisis deskriptif kualitatif, yaitu suatu metode yang digunakan untuk menggambarkan masalah tertentu. Tujuan dari analisis deskriptif ini adalah untuk memberikan gambaran tentang data yang diperoleh guna memberikan kesimpulan dan informasi tentang masalah yang diangkat (Neuman, 2014).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pada tahun awal penerapan PSAK 73 di tahun 2020, masih banyak perusahaan yang mengalami kebingungan dalam melakukan penerapan PSAK 73. Maka dari itu, mereka melakukan perhitungan sesuai dengan kemampuan mereka dan setelah itu pada saat proses audit dilangsungkan, perhitungan tersebut akan dilakukan pengecekan kembali oleh auditor dalam proses audit. Untuk klien yang melakukan audit interim, KAP melakukan diskusi dengan perusahaan sebelum audit dilakukan pada akhir tahun 2019, sebelum klien mulai menyusun laporan keuangan. Dalam diskusi tersebut, KAP XYZ juga membantu perusahaan dengan memberikan pelatihan dan presentasi lisan mengenai PSAK 73 kepada internal penyusun laporan keuangan di klien terkait. Hal ini meminimalisir adanya kesalahan penerapan PSAK 73, bagi klien yang melakukan audit interim.

Sedangkan untuk klien yang tidak melakukan audit interim, kemungkinan besar melakukan kesalahan dalam menerapkan PSAK 73, baik dalam mengidentifikasi aset identifikasi, sampai menentukan incremental borrowing rate. Selain itu, dalam beberapa kasus ekstrim, karena kurangnya pengetahuan klien tentang PSAK 73 dan rasa ingin tahu yang rendah, auditor membantu banyak klien dalam melakukan perhitungan PSAK 73 pada tahun pertama.

Pada awalnya, klien melakukan perhitungan sesuai dengan kemampuan mereka. Setelah itu pada saat proses audit dilangsungkan, perhitungan tersebut akan dilakukan pengecekan kembali oleh auditor dalam proses audit. Pada KAP XYZ, pada tahun pertama penerapan PSAK 73, hampir semua klien KAP mengalami kesalahan dalam melakukan perhitungan PSAK 73. Selain itu, terdapat sejumlah kecil klien yang memang secara sengaja tidak ingin melakukan perhitungan PSAK 73, dan tetap menggunakan PSAK 30, karena dirasa lebih cocok dengan kegiatan operasional perusahaan. Jenis sewa yang paling bermasalah adalah sewa bangunan dan sewa gudang, karena pada kedua kontrak tersebut paling banyak dilakukan amandemen kontrak, untuk menghindari penerapan PSAK 73 pada laporan keuangan klien.

Ada beberapa klien yang berencana untuk melakukan amandemen kontrak untuk menghindari PSAK 73, seperti melakukan kontrak yang dapat diperpanjang setiap tahunnya, dan melakukan perubahan kontrak dengan cara tidak mencantumkan sama sekali jangka waktu kontrak, agar kontrak tidak dapat diidentifikasi sebagai kontrak jangka panjang. Akan tetapi, sebelum melaksanakannya, klien melakukan konsultasi terlebih dahulu kepada pihak auditor, dan setelah dijelaskan mengenai ketentuan legal dan PSAK 73, klien tidak jadi melakukan amandemen kontrak dengan tujuan memecah kontrak. Selain untuk menghindari, klien juga melakukan amandemen kontrak untuk menyesuaikan kontrak sewa dengan PSAK 73. Seperti kasus pada satu klien, sebelum penerapan PSAK 73, kontrak yang dimiliki oleh perusahaan merupakan kontrak jangka pendek yang diperbaharui setiap tahunnya, dan setelah keberadaan PSAK 73, sang klien merubah kontrak tersebut menjadi kontrak jangka panjang selama 5 tahun.

Dalam melakukan perhitungan PSAK 73, pihak penyewa atau leese akan melakukan pengukuran liabilitas sewa pada nilai kini pembayaran sewa yang belum dibayar pada tanggal yang telah ditentukan. Pembayaran sewa tersebut didiskontokan dengan menggunakan suku bunga implisit sewa, apabila suku bunga implisit sewa dapat ditentukan. Akan tetapi, pada banyak kasus, terkadang diperlukan suku bunga pinjaman inkremental untuk mendiskontokan liabilitas sewa. Hal ini terjadi karena masih banyak klien yang tidak mengerti cara menghitung suku bunga pinjaman inkremental, dan sangat berakibat besar pada kesalahan perhitungan suku bunga tersebut. Selain itu, klien yang melakukan transaksi kontrak sewa menggunakan USD juga biasanya mengalami kesulitan, terutama apabila tidak memiliki pinjaman, karena tidak ada acuan bunga yang dapat digunakan. Cara auditor untuk memastikan bahwa suku bunga pinjaman inkremental yang telah ditentukan oleh klien sudah tepat biasanya adalah dengan cara melakukan diskusi dengan klien untuk mengetahui lebih dalam perihal dasar yang digunakan klien dalam melakukan perhitungan, dan apakah sudah sesuai dengan perhitungan yang telah dilakukan oleh auditor.

Setelah itu, auditor juga biasanya akan melakukan perhitungan ulang dari suku bunga pinjaman inkremental, dengan cara melihat rate pasar melalui Surat Kredit Berdokumen Dalam Negeri (SKBDN), dan juga dari suku bunga dari beberapa bank tempat klien melakukan pinjaman (apabila klien memiliki hutang bank). Setelah melakukan perhitungan, auditor akan membandingkan hasil dari klien dengan hasil hitungan auditor, serta membandingkan dasar perhitungan yang digunakan, dan apabila masih di dalam tingkat materialitas yang telah ditentukan oleh auditor, maka dapat disimpulkan bahwa rate yang dihitung perusahaan sesuai. Sedangkan untuk klien yang melakukan transaksi sewa menggunakan USD, biasanya auditor menggunakan rate USD dari Bank Indonesia sebagai dasar perhitungan dari suku bunga pinjaman inkremental. Meskipun sebagian besar klien pada KAP XYZ telah melakukan kesalahan dalam melakukan perhitungan suku bunga pinjaman inkremental pada tahun pertama, dapat disimpulkan bahwa tidak ada klien yang secara sengaja merubah atau memanipulasi suku bunga pinjaman inkremental yang dimiliki, karena berdasarkan hasil observasi dan analisis auditor, semua klien memang melakukan perhitungan sesuai dengan keadaan yang dialami oleh perusahaan.

Untuk mencari tahu apakah kontrak sewa jangka pendek yang dimiliki oleh klien merupakan sewa jangka pendek berulang, maka auditor harus melakukan pengecekan data historikal, terkait dengan masing-masing sifat dari kontrak sewa tersebut. Setelah melakukan pengecekan data historical, auditor juga dapat melakukan wawancara (inquiry) dengan pihak klien, untuk mengetahui informasi lebih lanjut mengenai kontrak sewa tersebut. Apabila kontrak tersebut disimpulkan akan terus mengalami perpanjangan, maka auditor akan melakukan diskusi dengan pihak manajemen dan direksi dari klien, untuk menjelaskan mengenai keberadaan PSAK 73 dan menjelaskan secara detail mengenai alasan mengapa klien tidak dapat melakukan kontrak jangka pendek berkepanjangan. Contohnya adalah ketika klien melakukan kontrak sewa tempat tinggal sementara (tempat kost) untuk karyawan yang sedang menjalankan suatu acara tahunan perusahaan, maka dapat disimpulkan sewa tersebut memang merupakan sewa jangka pendek. Selain itu, auditor juga menggunakan metode praktik masa lalu, sesuai dengan keterangan yang telah dituliskan pada PSAK 73 pp 34-41, yang menjelaskan mengenai penentuan masa sewa, hak untuk menghentikan

sewa, tanggal permulaan masa sewa dan apakah pesewa memberikan masa sewa cuma-cuma kepada pihak penyewa, opsi memperpanjang atau menghentikan sewa, dan bagaimana menilai masa sewa apabila terjadi kejadian atau perubahan signifikan, yang berada dalam kendali penyewa, yang merubah penentuan masa sewa.

Pada KAP XYZ, tidak ada permasalahan yang berkaitan dengan aset sewa bernilai rendah. Hal ini karena berdasarkan opini auditor, tidak sulit untuk mengkategorikan aset bernilai rendah yang dimiliki oleh perusahaan. Karena tidak ada standardisasi yang ditentukan di Indonesia mengenai kategori dari aset bernilai rendah, auditor menggunakan pedoman yang telah dituliskan pada IFRS 16, yang merupakan dasar dari PSAK 73, yaitu di bawah USD 5000, atau sekitar Rp 25 Juta. Pada KAP XYZ, hal yang paling sulit dikategorikan sebagai aset bernilai rendah adalah aset bekas yang nilainya sudah tidak setara dengan kategori aset yang sama namun merupakan aset yang baru. .

Permasalahan identifikasi kontrak dan aset identifikasian tidak terulang kembali pada tahun kedua implementasi yaitu 2021, karena kontrak klien merupakan kontrak jangka panjang, yang berjangka dari 3 sampai dengan 5 tahun, sehingga pada tahun kedua, kontrak tidak mengalami perubahan. Masalah yang biasanya terjadi pada tahun kedua adalah ketika penerapan awal, sewa yang jangka pendek dan diakui tidak akan diperpanjang lagi, tiba-tiba mengalami perubahan dan kontrak diperpanjang pada tahun berikutnya. Selain itu, permasalahan bisa terjadi pada kontrak sewa baru yang dibuat oleh klien pada tahun kedua dan ketiga implementasi, karena klien seringkali lupa dalam menerapkan PSAK 73 pada aset baru yang dimiliki pada tahun implementasi berikutnya. Maka dari itu, sebagian besar klien tidak paham mengenai PSAK 73, dan menunggu auditor untuk membimbing, memperbaiki dan melakukan perhitungan klien. Pada kasus khusus, isu yang muncul pada tahun kedua penerapan adalah modifikasi sewa, dimana modifikasi sewa di dalam kontrak yang dilakukan oleh klien memperpanjang masa sewa, tetapi besar pembayaran yang harus dilakukan mengalami perubahan, yang merubah nilai sewa secara keseluruhan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Hal pertama yang dapat dilakukan adalah meningkatkan perhatian para klien terkait dengan perubahan dan perkembangan setiap PSAK. Maka dari itu, penting bagi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) untuk memastikan bahwa setiap perkembangan dan perubahan PSAK, IAI juga memfasilitasi pelatihan gratis yang dapat diikuti oleh setiap perusahaan di Indonesia. Selain itu, dari sisi auditor, dengan melakukan perhitungan PSAK 73 bagi klien, auditor tidak menaati kode etik yang telah diterapkan oleh IAI. Maka dari itu, penting bagi para kantor akuntan publik untuk menaati kode etik tersebut. Pihak IAI juga dapat membantu dengan cara mengadakan pelatihan pada auditor secara berkala dan dapat diakses secara gratis oleh semua pihak akuntan publik, dan terutama fokus pada penguatan kode etik bagi auditor.

Keterbatasan dan Saran

Peneliti menyadari bahwa penelitian ini masih memiliki banyak kekurangan. Kekurangan tersebut antara lain hasil dan saran dari penelitian ini yang mungkin tidak berlaku untuk semua KAP yang beroperasi di Indonesia, karena penelitian hanya dilakukan untuk satu KAP karena waktu penelitian yang terbatas. Oleh karena itu, beberapa penelitian KAP dapat dilakukan untuk peneliti selanjutnya dan hasil penelitian ini dapat divalidasi.

REFERENSI

- Bubnovskaya, Tatyana. v., Gadzhibek, Victoria. P., & Kim, Tatyana. v. (2022). IFRS 15 application for accounting of revenue from construction contracts. *Independent Journal of Management & Production*, 13(4), s462–s472. <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i4.1920>
- Harwoko, A., & Kurniawati, L. (2022). Agresivitas Pajak Pasca Penerapan PSAK 73 Di Perusahaan Industri Farmasi: Difference in Difference Analysis. *Jurnal Akademi Akuntansi*, 5(1), 16–33. <https://doi.org/10.22219/jaa.v5i1.18732>
- King, D. L., & Case, C. J. (2017). A CONCISE HISTORY OF PROFESSIONAL ACCOUNTING ASSOCIATIONS. In *Journal of Business and Accounting* (Vol. 10, Issue 1).
- Kulshrestha, A., & Patro, A. (2021). Intellectual capital reporting and mandatory adoption of post-IFRS – An empirical analysis using computational linguistic tools. *Journal of Intellectual Capital*, 22(6), 1147–1179. <https://doi.org/10.1108/JIC-07-2020-0249>
- Ma, C., Awan, R. U., Ren, D., Alharthi, M., Haider, J., & Kouser, R. (2022). The IFRS adoption, accounting quality, and banking performance: An evaluation of susceptibilities and financial stability in developing economies. *PLoS ONE*, 17(7 July). <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0265688>
- Madah Marzuki, M., Abdul Rahman, A. R., Marzuki, A., Ramli, N. M., & Wan Abdullah, W. A. (2021). Issues and challenges of IFRS 9 in Malaysian Islamic financial institutions: recognition criteria perspective. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 12(2), 239–257. <https://doi.org/10.1108/JIABR-04-2020-0100>
- Oyewo, B. (2020). Post-implementation challenges of fair value measurement (IFRS 13): some empirical evidence. *African Journal of Economic and Management Studies*, 11(4), 587–607. <https://doi.org/10.1108/AJEMS-05-2019-0183>
- Ramli, N. M., Rahman, A. R. A., Marzuki, A., Marzuki, M. M., & Muda, W. A. W. A. W. (2021). Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement: Issues and Challenges faced by the Islamic Financial Institutions in Malaysia. *Jurnal Pengurusan*, 63. <https://doi.org/10.17576/pengurusan-2021-63-04>
- Rudžionienė, K., Černiauskaitė, M., & Klimaitienė, R. (2022). The impact of IFRS adoption on companies' financial ratios: evidence from Lithuania. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 9(3), 212–226. [https://doi.org/10.9770/jesi.2022.9.3\(13\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2022.9.3(13))
- Studi Manajemen Fakultas Ekonomi dan Bisnis, P., Fauzi, A., & Yustiani, S. (n.d.). *The 2nd Widyagama National Conference on Economics and Business (WNCEB 2021) Universitas Widyagama Malang DAMPAK IMPLEMENTASI PSAK 73 PADA PERUSAHAAN TERBUKA DI INDONESIA*. <http://publishing-widyagama.ac.id/ejournal-v2/index.php/WNCEB>
- Vuković, D., & Dupovac, S. (n.d.). *EXPECTED CREDIT RISK AND IMPLEMENTATION OF IFRS 9 IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF BANKS IN THE FEDERATION OF BOSNIA AND HERZEGOVINA*.
- Ikatan Akuntan Indonesia (2017). Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 73: Sewa. Ikatan Akuntan Indonesia (2016). “Accounting for Lease : Issues and Implementation”. http://iaiglobal.or.id/v03/PPL/email_ppl-606.html.